

# PÄÄKIRJOITUS

## Verotuet – ongelma vai ei?

**Essi Eerola**

Yritystuet ja niiden karsimisen vaikeus ovat olleet paljon esillä julkisuudessa erityisesti kevään 2018 yritystukityöryhmän työn yhteydessä. Samalla on väitelty siitä, missä olosuhteissa suorat yritysten saamat tuet on perusteltua rinnastaa niiden saamiin verotukiin.

Yleensä verotuilla tarkoitetaan esimerkiksi erilaisia verovapauksia ja -vähennyksiä ja alempia verokantoja, joiden avulla tuetaan tiettyä toimintaa tai verovelvollisten ryhmää. Ekonomistin perusviisaus asiassa on se, että verotuet ja suorat tuet ovat sekä tuen saajan että sen maksajan näkökulmasta samanlaisia tukia. Ensimmäisessä tapauksessa tuen saajan verorasitus kevenee verotuen verran. Jälkimmäisessä tapauksessa tuen saajalle maksetaan tuen verran euroja.

Toisin kuin suorat tuet, verotuet eivät kuitenkaan näy kenenkään budjetissa menoina. Jos verotukia ei seurattaisi ja arvioitaisi samal-

la tavalla kuin suoria tukia, voisi syntyä kiusaus kiertää suorien tukien kasvua rajoittavat menokehykset antamalla tuki veron alennuksen muodossa. Asiaan onkin kiinnitetty huomiota sekä meillä että muualla erityisesti 2000-luvun alkupuolelta alkaen. Esimerkiksi Valtiontalouden tarkastusvirasto (2017) totesi kevään 2017 finanssipolitiikan tarkastukseensa, että “Verotukien käyttöön tulisi suhtautua kriittisesti ja niiden käyttöä tulisi välttää. Verotukia karsimalla voidaan myös yksinkertaistaa verojärjestelmää ja siten saavuttaa tehokkuushyötyjä.” Samalla virasto peräänkuulutti nykyistä systemaattisempaa verotukien vaikuttavuuden arviointia.

Tämä pyrkimys on perusteltu. Jos samankaltainen tuki voidaan antaa suorana tukena tai veronalennuksena, olisi outoa jos näistä kahdesta vain toinen olisi tiukan julkisen seurannan kohteena. Verotukien lukumäärän tai suuruus-

luokan perusteella on kuitenkin vaikeaa tehdä johtopäätöksiä koko verojärjestelmän toimivuudesta. Tähän on mielestäni kaksi pääsyytä.

Ensimmäinen syy liittyy verotukien vaikutavuuden arviointiin. Suomessa verotukia arvioidaan satunnaisesti eikä systemaattisesti esimerkiksi vuosittain. Tämä satunnaisuus on ymmärrettävää. Ensinnäkin jos verotuella ei ole määritelty selkeää tavoitetta, on tietenkin mahdotonta arvioida, miten hyvin tuki onnistuu tavoitteen saavuttamisessa. Selkeä tavoite ei kuitenkaan vielä takaa, että verotuen vaikutavuutta pystytään arvioimaan luotettavasti.

Esimerkiksi sopii Suomessa vuonna 2007 aloitettu kokeilu, jossa parturi- ja kampaamopalveluiden sekä pienten korjauspalveluiden arvonlisäverokanta alennettiin määräaikaaisesti 22 prosentista 8 prosenttiin. Asiaa koskevassa hallituksen esityksessä arvioitiin, että ”Suomen osallistuminen kokeiluun on tarkoituksenmukaista ottaen huomioon kokeilun vaikutukset talouskasvuun, työllisyyteen, verotuotoihin sekä sen sopiminen muihin verotukijärjestelmiin” (HE 119/2006).<sup>1</sup>

Tässä tapauksessa verotuella oli siis useita tavoitteita, mutta oletetaan yksinkertaisuuden vuoksi, että tärkein tavoite oli työllisyys. Oletetaan lisäksi, että arvonlisäverolla halutaan kerätä tietty määrä verotuloja. Verotuen vaikutavuuden arviointi lähtee liikkeelle siitä, että selvitetään, millä tavalla verotuen kohteena olevien toimialojen työllisyys kehittyi verrattuna järkevästi valittuun vertailuryhmään.<sup>2</sup> Koska arvon-

lisäverolla halutaan kerätä tietty määrä verotuloja, jonkin toimialan työllisyyden tukeminen muita alemmalla verokannalla tarkoittaa sitä, että muiden toimialojen verorasituksen täytyy olla korkeampi kuin se muuten olisi. Verotuki saattaa siis heikentää kaikkien muiden toimialojen työllisyyskehitystä. Usein tällaisen vaikutuksen suuruuden luotettava arvioiminen on mahdotonta. Näin on erityisesti, jos jotakin liiketoimintaa jää kokonaan syntymättä epäsymmetrisen verokohtelun takia.

Toinen syy liittyy siihen, miten ylipäätään identifioidaan verotuki. Suoran tuen tunnistaa lukemalla budjettikirjaa. Verotuen tunnistaminen sen sijaan on huomattavasti vaikeampaa. Tärkein tunnusmerkki verotuella on se, että se muodostaa poikkeaman verotuksen normaalista perusrakenteesta. Lisäksi tarkoituksena on tukea jotakin tiettyä toimintaa tai verovelvollisten ryhmää. Jotta verotuen voi siis edes kuvitella tunnistavansa, pitää tietää, mikä on verotuksen normaali perusrakenne eli niin sanottu normiverojärjestelmä.

Normiverojärjestelmä kuulostaa kovin tekniseltä ja asiaan liittyy toki paljon hankalia yksityiskohtia, jotka ovat tärkeitä lopputuloksen kannalta. Ongelman ydin on kuitenkin kaikkea muuta kuin suoraviivaista tekniikkaa. Asian pohtimisen voi aloittaa kahden ääripään avulla. Yksi ääripää on niin sanottuun Schanz-Haig-Simonsin laajaan tulokäsitteseen perustuva järjestelmä, jossa veronalaiseen tuloon lasketaan verovuoden aikana tapahtunut nettovarallisuuden muutos ja kokonaiskulutus. Tämä tulokäsitemalli on ohjannut normijärjestelmien määrittämistä, mutta oikeat verojärjestelmät ovat liian kaukana tästä ideaalista, jotta sitä voitaisiin suoraan hyödyntää normijärjestelmän määrittämisessä.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Suomen päätöksen taustalla oli EU:ssa jo aikaisemmin toteutettu direktiivimuutos, jolla tehtiin mahdolliseksi soveltaa (bakemuksesta) kokeiluluontoisesti alennettua arvonlisäverokantaa työvaltaisiin palveluihin.

<sup>2</sup> Näin toteutetussa parturi- ja kampaamopalvelujen alennetun alv-kannan vaikutuksia tarkastelevassa tutkimuksessa ei havaittu työllisyysvaikutuksia (Kosonen 2015).

Toisena ääripäänä voidaan pitää normijärjestelmää, joka vastaa aina kulloinkin voimassa olevaa verojärjestelmää. Tällöin kaikki verotuksen rakenteeseen liittyvät yksityiskohdat olisivat osa normaalia verorakennetta eikä verotukiakaan olisi olemassa.

Käytännössä eri maissa määritellyt normijärjestelmät ovat näiden kahden ääripään välimaastoon sijoittuvia hybridejä: jotkin verojärjestelmän yksityiskohdat määritellään olevan osa normijärjestelmää, toiset taas määritellään tietoisiksi poikkeuksiksi normista. Joissakin tapauksissa mitään selkeää ohjenuoraa sille, mikä pitäisi luokitella normaaliksi ja mikä poikkeukseksi, ei ole saatavilla. On siis hyväksyttävä se, ettei ole olemassa yksiselitteistä tapaa määritellä normijärjestelmä.

Normijärjestelmään liittyvästä sattumanvaraisuudesta seuraa monenlaisia tulkintavaikeuksia. Erilaisten ratkaisujen takia maiden väliset vertailut kertovat vain rajallisesti todellisista maiden välisistä eroista. Hyvä esimerkki on arvonlisäverotus. Esimerkiksi Belgiassa ja Saksassa arvonlisäverotuksen alennetut verokannat kuuluvat normijärjestelmään, jos niitä ei ole kohdennettu tiettyyn taloudelliseen toimintaan. Pohjoismaissa sen sijaan normijärjestelmä on määritelty niin, että alemmat verokannat aiheuttavat aina verotukea. Mutta Pohjoismaatkin ovat määritelleet normijärjestelmän eri tavoin arvonlisäverotuksen ulkopuolella olevan kulutuksen osalta: Norjassa ja

Tanskassa se katsotaan verotueksi, mutta Ruotsissa ja Suomessa se kuuluu normiin (Rauhainen 2017).

Eroja voi syntyä myös vaikkapa siitä, miten vähennyksiin suhtaudutaan. Tyypillisesti tulo-veroasteikon progressiivisuus katsotaan osaksi normijärjestelmää. Sen sijaan ansiotulosta tehtävät vähennykset katsotaan joissain maissa osaksi normia, toisissa taas ei.<sup>4</sup> Tämä valinta vaikuttaa arvioon verotukien suuruusluokasta. Maiden välisillä eroilla ei kuitenkaan välttämättä ole taloudellista sisältöä, jos verovelvollisten kannalta samaan lopputulokseen päästäisiin poistamalla vähennykset ja samalla muuttamalla veroasteikkoa.

Verotukien arvioinnissa kannattaakin hyödyntää normijärjestelmän rinnalla talousteorian opetuksia hyvän verojärjestelmän periaatteista. Yksi tärkeä ja kiinnostava optimiveroteorian oppi esimerkiksi on se, että kulutusverotuksen tulisi kohdistua loppukulutukseen, ei tuotannossa käytettäviin panoksiin.<sup>5</sup> Näin siksi, että välituotteiden erilainen verokohtelu vääristää tuotannontekijöiden suhteellisia hintoja ja johtaa resurssien epäoptimaaliseen käyttöön. Koska yritykset saavat vähentää välituotteiden sisältämän arvonlisäveron verotuksessaan, arvonlisävero kohdistuu vain loppukulutukseen. Valmisteverot sen sijaan kohdistuvat sekä välituote- että loppukulutukseen, mutta ovat silti esimerkiksi Suomessa osa normijärjestelmää.

<sup>3</sup> Esimerkiksi henkilöiden tuloverotuksen rinnalla sovelletaan erillistä yhteisöverotusta, pääomatuloja verotetaan silloin kun ne realisoidaan, ei silloin kun ne syntyvät ja verotus kohdistuu nimelliseen, ei reaaliiseen tuottoon. Määritelmä ei myöskään kerro, pitäisikö verovelvollisen olla henkilö vai perhe. (Ks. keskustelu esim. Altschuler ja Dietz 2011 ja Jacobsen ym. 2010).

<sup>4</sup> Kaikissa Pohjoismaissa eriytetty tuloverojärjestelmä ja progressiivinen ansiotuloverotus kuuluvat normiin. Sen sijaan väennysten kohtelussa maiden välillä on eroja. Jacobsen ym. (2010) esittelevät kattavasti Pohjoismaiden käytäntöjä.

<sup>5</sup> Pois lukien tilanne, jossa nimenomaan halutaan vaikuttaa tuotannontekijöiden käyttöön esimerkiksi haitallisten ympäristövaikutusten takia.

Toinen esimerkki talousteorian ja normijärjestelmän yhteentörmäyksestä on varainsiirtovero, joka on Suomessa määritelty osaksi normia. Julkisen kaupankäynnin kohteena olevien arvopapereiden luovutukset on vapautettu verosta, mistä seuraa noin kahden miljardin euron vuotuinen verotuki. Koska varainsiirtoveroa ei yleensä pidetä osana hyvää verojärjestelmää (ainakaan ekonomistipiireissä), osakekaupalle kohdistuvaa verotukea ei myöskään pidetä ongelmana (ainakaan ekonomistipiireissä). Melkeinpä päinvastoin: Jos vapautus varainsiirtoverosta olisi normin mukaista, muun muassa osakehuoneistojen ja kiinteistöjen varainsiirtovero muodostaisikin negatiivisen verotuen eli verosanktion.

Verotukien vuotuinen raportointi tuottaa hyödyllistä tietoa päätöksentekijöiden käyttöön ja lisää julkisen taloudenpidon läpinäkyvyyttä.

Normijärjestelmän määrittäminen kuitenkin edellyttää valintoja, joille ei aina löydy yksiselitteistä perustelua suuntaan tai toiseen. Verotukiraporttien lukijoiden täytyykin olla tarkkana, jotta he eivät tulkitse verotukien lukumäärän tai suuruusluokan heijastavan suoraviihaisesti verojärjestelmän ongelmia. Jos normijärjestelmän määritelmää muuttaa, verotukien määrä ja suuruusluokka muuttuvat ja yksittäiset verotuet saattavat muuttua verosanktioiksi ja päinvastoin. Kuitenkaan tällainen määritelmämuutos ei vaikuta mitenkään siihen, onko verojärjestelmä toimiva ja minkälaisia käyttäytymis- tai muita taloudellisia vaikutuksia verotuksella on. Myös veromuutosten vaikutusten tutkimus on samanlaista riippumatta siitä, onko veromuutokset luokiteltu verotuksi, -sanktioiksi tai ei kummaksikaan. □

## Kirjallisuus

- Altshuler, R. ja Dietz, R. (2011), "Reconsidering tax expenditure estimation", *National Tax Journal* 64: 459–490.
- Jacobsen, M., Gebauer, A., Mellbye, K., Pukander, F., Kari, S., Olsen, S. ja Lindvall, L. (2010), *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009.
- Kosonen, T. (2015), "More and cheaper haircuts after VAT cut? On the efficiency and incidence of service sector consumption taxes", *Journal of Public Economics* 131: 87–100.
- Rauhanen, T. (2017), *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauskeinona*, VATT Julkaisut 71.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (2017), *Finanssipolitiikan valvonnan raportti, kevät 2017*, Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 10/2017.